

LAS PERSONAS JURÍDICAS EN LA LEY 23.771

SERGIO ROVERES RAILLÓN

PONENCIA DE LEGE DATA

1. Los tributos deben ser proporcionales según la capacidad contributiva que posean los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal.
2. Las personas jurídicas, dentro de las cuales encontramos a las sociedades comerciales, son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal.
3. La proliferación actual de los distintos tipos de sociedades comerciales debe ser analizada por el derecho tributario para un correcta fiscalización, y a los fines de evitar la evasión tributaria.
4. El bien jurídico protegido por la ley penal tributaria es la hacienda pública, entendida esta en un sentido dinámico.
5. Las sociedades comerciales pueden ser sujeto activo del delito tributario, no encontrándose penalizada por la ley penal tributaria.
6. La extinción de la acción penal establecida por el artículo 14 de la ley 23.771 es a favor de las personas físicas imputadas por el hecho punible, y no a favor de la persona jurídica.
7. La aplicación de sanciones penales en sede administrativa, conjuntamente con la aplicación de sanciones penales en sede penal, constituye una violación al principio constitucional *non bis in idem*.

DE LEGE FERENDA

1. Debería penalizarse a las personas jurídicas en la ley penal tributaria.
2. Reducción del tiempo de las penas privativas de la libertad, pero que estas sean de cumplimiento efectivo sin posibilidad de la extinción de la acción penal.
3. De continuar el instituto de la "probation" en materia tributaria, registrar el antecedente no solo para el responsable físico sino también para la persona jurídica.

4. Incluir las penas accesorias de la ley 11.683 en el articulado de la ley panal tributaria a fin de que los delitos tributarios tengan una sanción eficiente sin violar el principio constitucional *non bis in idem*.
5. Reformulación de los objetivos fijados por la ley 23.771.

FUNDAMENTOS

DE LEGE DATA

1. *Los tributos deben ser proporcionales según la capacidad contributiva que posean los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal.*

El principio de proporcionalidad de los tributos, establece que los montos de las obligaciones fiscales, se encuentren determinados en una relación directa con su capacidad contributiva. A mayor capacidad contributiva, correspondería la obligación de pagar un importe tributario mayor. La proporcionalidad, se manifiesta más equitativamente en la "progresividad" del impuesto.¹ La Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante CSJN), se ha expedido al respecto estableciendo, que la proporcionalidad que garantiza la Constitución Nacional en su art. 4º no se refiere a la alícuota del impuesto, sino a la capacidad de tributar de sus contribuyentes.²

El propósito de este principio tributario es por demás loable, tiende a lograr la igualdad de sacrificio entre los obligados a tributar, por ser considerados legalmente, sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal.

2. *Las personas jurídicas, dentro de las cuales encontramos a las sociedades comerciales, son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal*

Podemos decir que son personas jurídicas, todos aquellos entes que no tienen existencia física, sino mera existencia ideal, necesaria o posible, creándose las con un objeto que se estima conveniente a la comunidad; son centros autogestantes de derechos y obligaciones. Este es un recurso técnico

¹ Un impuesto es "progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada". VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas. Derecho Financiero y Tributario*. 5ª ed., Depalma, Bs. Aires, 1992, p. 205.

² "Si el impuesto progresivo ha sido aceptado por nuestra jurisprudencia como legítimo, es porque se funda sobre la base de la solidaridad social, en cuanto exige más a quien posee mayor riqueza en relación con quien posee menos; porque supone que el rico puede sufragarlo sin mayor sacrificio de su situación personal". *Fallos*, 195, p. 270, citado por VILLEGAS, Héctor, ob. cit., p. 206.

que el derecho, otorga al legislador, atendiendo una realidad social. En nuestra legislación nacional se encuentran tratados en los art. 33 y ss. del Código Civil.

Entre las personas jurídicas, encontramos las sociedades comerciales, definido en materia tributaria con un sentido amplio al establecido por el derecho comercial (art. 1 de la Ley de Sociedades, Ley 19.550), ya que comprende a las organizaciones formadas por una, dos o más personas, las que participan en la producción o intercambio de bienes o servicios, participando de los beneficios y soportando las pérdidas.

Respecto a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal, y las personas jurídicas y sociedades, conviene hacer algunas apreciaciones previas.

Los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal se pueden clasificar en:

- a) Contribuyentes: es el sujeto que realiza el hecho imponible que prevé la ley fiscal (destinatario legal tributario), que debe hacer efectivo el pago del tributo al fisco. Es un deudor a título propio.
- b) Sustituto: es el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que por disposición legal esta obligado al pago del tributo. Desplaza al destinatario legal tributario. Es un sujeto pasivo a título ajeno.
- c) Responsable Solidario: es también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero su obligación no desplaza, sino que se suma a la del destinatario legal tributario. Es un sujeto pasivo a título ajeno.

Esta clasificación es receptada por nuestra legislación, aunque la Ley 11683 (Ley de Procedimiento para la aplicación, percepción y fiscalización de impuestos) divide a los sujetos pasivos en responsables por deuda propia (contribuyentes) y responsables por deuda ajena (responsables solidarios y sustitutos).

Las sociedades comerciales pueden ser contribuyentes o responsables solidarios y sustitutos; o lo que es lo mismo responsables por deuda propia o por deuda ajena, se encuentran específicamente incluidas las sociedades comerciales; como así también pueden actuar como agente de retención o de percepción.³

³ En el art. 15 de la ley 11.683 - responsables por deuda propia- expresa: "Están obligados a pagar el tributo al fisco en la forma y oportunidad debidas, personalmente o por medio de sus representantes legales, como responsables del cumplimiento de su deuda tributaria: los que sean contribuyentes según las leyes respectivas... Son contribuyentes, en tanto se verifique a su respecto el hecho imponible que les atribuyen las respectivas leyes tributarias, en la medida y condiciones necesarias que éstas prevén para que surja la obligación tributaria: a) las personas de existencia visible, capaces e incapaces, según el derecho común; b) las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades y asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad

Acerca de esto es preciso aclarar, que no todos los diferentes tipos societarios se encuentran en igualdad de condiciones respecto a los tributos, valga como ejemplo el impuesto a las ganancias (ley 20628), para el cual son contribuyentes las personas físicas, y algunas personas de existencia ideal, porque solo se considera sujeto pasivo dentro de estas últimas a las sociedades de "capital".⁴ Así tenemos que, las sociedades de responsabilidad limitada; la encomandita simple y por acciones en la parte del capital comanditado; las sociedades de capital e industria, son contribuyentes del impuesto a las ganancias cada uno de los socios, a título personal, según la ganancia obtenida en el período fiscal.

3. La proliferación actual de los distintos tipos de sociedades comerciales debe ser analizada por el derecho tributario para una correcta fiscalización, y a los fines de evitar la evasión tributaria

Es indudable que uno de los fenómenos más destacados en la actualidad es la proliferación de los distintos tipos societarios.⁵ Esto ha sido denominado

de sujetos de derechos; c) las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas en el inciso anterior, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otras sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible; d) las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva. El art. 16 de la Ley 11683, responsable por deuda ajena, prescribe: "Están obligados a pagar el tributo al fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen, como responsable del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representado, mandante, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquellos o que especialmente se fijen para tales responsables, bajo pena de las sanciones de esta ley: ...inc. d) los directores, gerentes, y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el art. 15, en sus incisos b) y c)...inc. f)".

⁴ Ley 20628, art. 69: "Las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles quedan sujetas a las siguientes tasas: a) Al treinta por ciento (30 %): 1. Las sociedades anónimas y las sociedades en comanditas por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país; 2. Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo; 3. Las sociedades de economía mixta, por las partes de utilidades no exentas del impuesto; 4. Las entidades y organismos a que se refiere el art. 1° de la Ley 22.016, no comprendidas en los apartados precedentes en cuanto no corresponda otro tratamiento impositivo en virtud de lo establecido por el art. 6° de dicha ley."

⁵ Según SAN MILLÁN, Carlos, en 1992 figuraban inscriptas en el Registro Público de Comercio de la Capital Federal más de 160.000 sociedades anónimas esto a nuestro criterio es sumamente importante si consideramos que el número de habitantes de la Cap. Fed. es aprox. de 3.200.000 hab. lo cual da una relación porcentual de que existe una sociedad anónima cada 20 hab.

“asociacionismo moderno”, y requiere el análisis del derecho tributario pues a nadie escapa el hecho, de que muchas veces se recurre a ellas, por las ventajas que trae aparejada la constitución de una sociedad (limitación de la responsabilidad a un patrimonio, que es afectado al giro social de la misma; la posibilidad de crear un sin número de sociedades comerciales y de esa forma facturarse servicios inexistentes etc.).

No se trata de negar el fenómeno societario ni de temer de él, sino de regularlo, de manera tal que no se de posibilidad de abusar de la personalidad jurídica, en detrimento de toda la comunidad.

En opinión de Julio Dassen, la cual compartimos: “Es frecuente comprobar que personas humanas a cerca de cuya inmensa fortuna nadie duda, no tiene a su nombre el auto que usan diariamente, ni siquiera a caso su reloj pulsera. Una sociedad... es la dueña aparente de todos los bienes y de ese modo se burla a todos los acreedores...”⁶ El fisco en su función recaudadora no constituye la excepción a esta burla, ya que muchas veces se ve engañado por esta clase de sujetos pasivos en su tarea de fiscalización y recaudación.

4. El bien jurídico protegido por le ley penal tributaria es la hacienda pública, entendida esta en un sentido dinámico

La ley penal tributaria (ley 23.771) que regula los distintos tipos delictuales que se pueden cometer en perjuicio de la hacienda pública, trató de poner un freno a un proceso perjudicial para la comunidad. Trataremos de analizar algunos supuestos en relación con las sociedades comerciales, luego de aclarar el concepto y la naturaleza del ilícito tributario en general.

Podemos conceptualizar al ilícito tributario como la acción u omisión, violatoria de las distintas normas jurídicas, que establecen, obligaciones tributarias de carácter sustanciales o formales.

Con respecto a la naturaleza jurídica, es muchísimo lo que se ha debatido en la doctrina, nosotros creemos, que conviene precisar previamente el hecho de que el ilícito tributario se presenta en dos géneros:

- a) *Contravencional*: donde el bien jurídico protegido se ve afectado en una forma mediata e indirecta, y se establecen sanciones de carácter administrativo, tales como multas, intereses resarcitorios, clausura, etc.
- b) *Delictual*: en este género, el bien jurídico protegido se ve afectado en una forma inmediata y directa, correspondiéndole sanciones de

⁶ DASSEN, Julio, nota bibliográfica en revista jurídica de Bs. As., citado por LÓPEZ MESSA, Marcelo: “El Abuso de la Personalidad Societaria y la Doctrina de la Desestimación” (El Presente de Una Institución veinte años después de su Apogeo), LL, 1995 -A, p. 1115.

naturaleza penal, tales como penas privativas de la libertad, multas sancionatorias, inhabilitaciones, recargos sancionatorios (intereses punitivos), etc.

Por lo que la naturaleza jurídica, del ilícito tributario depende, de la afectación que produzca al bien jurídico protegido y de la naturaleza de la sanción.⁷

La ley 23.771 es una ley penal especial dentro del Código Penal. El legislador no precisó, cual es el bien jurídico protegido por la misma, pero podemos decir que de su articulado surge que el bien jurídico protegido es la hacienda pública entendida esta no en un sentido patrimonialista y estático, sino en un sentido dinámico; que incluye la función recaudadora y la función realizadora del gasto público. Dado esto, todos somos parte interesada directa e inmediatamente en la protección de dicho bien jurídico.⁸

5. Las sociedades comerciales pueden ser sujeto activo del delito tributario, no encontrándose penalizada por la ley penal tributaria

La hacienda pública, puede ser violada por las sociedades comerciales al ser estas sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal. Puesto que estas pueden incumplir con las obligaciones que la ley le establece, y

⁷ Cfme. GARCÍA BELSUNCE, Horacio: "El ilícito tributario lesiona o infringe el derecho en unas de sus ramas: el tributario... Admito, como dice Villegas, que el interés jurídico mediato en que el gobierno cuenta con los recursos necesarios es el bien jurídico tutelado por el ilícito tributario, pero el me da la razón al sostener que el bien jurídico protegido por el derecho penal común es el "interés jurídico inmediato respecto de los derechos individuales y sociales. Pues aquel esta inmerso o involucrado en este, que pasa a ser el verdadero y principal interés tutelado por el ilícito tributario". "Régimen Penal Tributario. Concurso de Sanciones" La Ley, T. 1990 - C- pp. 920 y ss.

⁸ Cfme. CAFURE DE BATTISTELLI, María Esther; citando a CHIARA DÍAZ "El bien jurídico protegido supera las conductas penales singulares, las cuales afectan el orden público económico, entendiendo este no desde el punto de vista cuantitativo y estático, sino dinámico ya que con ello se asegura que los gastos y distribución de beneficios por parte del Estado quede asegurado". En su ponencia "Evasión Tributaria Arts. 1º y 2º Ley 23.771", publicada en *Derecho Societario de la Empresa*, Advocatus, Cba. 1992, t. 3, p. 328. En este mismo sentido se manifiesta la doctrina española "en estos delitos se tutela la hacienda pública, pero no entendida como algo estático sino dinámico, valorado, como sistema de recaudación de ingresos y realización de gastos. Es decir, se protege algo mas que un patrimonio de titularidad estatal, sino que estamos ante un bien jurídico difundido del que somos titulares todos los miembros de la comunidad, ya que no la recaudación de lo debido, o la realización incorrecta del gasto público, repercute negativamente sobre los beneficios que cada ciudadano espera obtener de la actuación del estado en la vida social. Se trata, por tanto, de delitos socioeconómicos". GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio Berdugo; FERRE OLIVE, Juan Carlos: *Todo Sobre el Fraude Tributario*. De. Praxis S.A., Madrid, 1994, p. 2.

convertirse a partir de allí en sujeto activo del delito tributario.

Sabemos que la doctrina clásica se aferró a la máxima *societas delinquere non potest*, negando que las personas jurídicas fuesen responsables penales, por los delitos cometidos por quienes la dirigen o administran. Contaban con dos fundamentos de peso:

- a) el delito exige culpabilidad y voluntariedad. Las personas jurídicas no poseen voluntad, por ende no pueden cometer delito.
- b) el derecho penal para imponer una pena exige identidad entre el delincuente y el condenado. Atribuir el delito a una persona jurídica es violar el principio de identidad entre delincuente y condenado.

Hasta aquí los postulados de la doctrina clásica. Sin embargo, la realidad ha superado ampliamente las especulaciones del siglo pasado, y hoy no se puede negar que las personas jurídicas son, en innumerables ocasiones, las que resultan beneficiadas, por lo que el principio clásico va cediendo lugar a un análisis jurídico más objetivo.⁹ Así lo entiende desde hace tiempo, numerosa legislación positiva, tales como la Ley de Ferrocarriles (Ley 2.872), art. 92 y 93; la Ley sobre Inmigración y Colonización, art. 41; la Ley de Represión de Monopolios (Ley 12.906), art. 3 inc. 2º; la Ley de Abastecimiento (Ley 16.454), art. 10; Ley de Aduanas (Ley 11.281, ref. Ley 14.792), art. 190, entre otras.

Damos por entendido que las personas jurídicas no pueden delinquir con los mismos requisitos que las personas físicas (delitos de sangre por ej.), ni

⁹ Cfme. VIDAL, Humberto: "Bajo la presión de las numerosas leyes que sancionaran los entes ideales y su reconocimiento reiterativo por el mas alto tribunal de la nación, no es posible apelar a eufemismos para reconocer, lisa y llanamente el castigo de las personas jurídicas. El problema hay que enfrentarlo radicalmente. La persona jurídica no acciona ni es culpable ni se le pueden imponer ciertas penas, etc. Pero si pueden enriquecer su patrimonio por infracciones cometidas por sus órganos no se ve la imposibilidad de que sea objetos de pena adecuadas al ente con el fin de evitar actos reiterativos de sus representantes o, en el peor de los casos suprimir su existencia ideal". *Derecho Penal Parte General*. 2ª ed.. Advocatus. 1992. Cba., p. 256 y ss. Cfme. LLOVERAS DE RESK, M. E.: "En la sociedad actual los delitos cometidos por empleados y administradores de personas jurídicas benefician a esta, que si bien actúa por medio de personas físicas, obtienen directamente un provecho del delito cometido". LLOVERAS DE RESK, M. E.; BERTOLDI DE FOURCADE, M. V.; BERGOGLIO, M. T.: *Lecciones de Derecho Civil, Personas Naturales y Jurídicas*. Advocatus. Cba. 1990. p. 302. Cfme. SUÁREZ ANZORENA, Carlos: "En cambio si se admite, ya sin discusiones, la responsabilidad por los actos ilícitos de las personas jurídicas (Código Civil art. 43), inclusive penales (V. gr. violación de leyes sobre monopolios, cambiarias, etc.) . Pero en este caso las sanciones no pueden ser corporales, sino tan solo pecuniarias o restrictivas de autorizaciones, etc.: *Cuadernos de Derecho Societarios*, 1ª reimpresión. Abeledo-Perrot. Bs. Aires. 1980, vol. I, p. 150.

ser pasibles de las mismas penas (muerte, prisión, etc.); pero nada obsta a la aplicación de otras sanciones que tienen hacia ellas una asimilación perfecta (multas, suspensión de personería, quita de personería, etc.).

A pesar de los citados antecedentes legales, que poseía el legislador al momento de sancionar la ley penal tributaria, las personas jurídicas no fueron penalizadas de ninguna manera. Se dice que, no pueden ser sujeto activo de delitos, pero nadie puede negar, que en las múltiples relaciones comerciales que desarrollan las sociedades, por medio de sus directivos pueden verse incurso en el delito; cierto es que se establece una solidaridad no penal, pero no se establece ninguna norma punitiva con respecto a las sociedades.

El art. 14 de la ley 23.771, establece que: "Cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente en el caso de condena corresponderá la condena de ejecución condicional y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, por única vez el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querellante o, en su caso, damnificada, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal".

Si consideramos que la mayoría de los tipos penales contemplados en la ley 23.771 pueden ser cometidos por personas jurídicas; resulta paradójicos que esta no establezca sanción alguna para ellas; siendo que en muchas oportunidades solo ellas sean las que resulten beneficiadas con estos delitos.

La ley 23.771 solo hace referencia a las personas jurídicas y de las sociedades, al establecer la responsabilidad de quienes las dirigen en el art. 12, el que reza: "cuando se trate de personas jurídicas de derecho privado, sociedades, asociaciones u otras entidades de la misma índole la pena de prisión por los delitos previstos en ésta ley corresponderá a los directores, gerentes, síndicos, miembros del consejo de vigilancia, administradores, mandatarios o representantes que hubiesen intervenido en el hecho punible". Respecto a esta enumeración consideraremos que es taxativa, y al inculpadole cabe al respecto, la garantía constitucional de la interpretación restrictiva de la ley penal.¹⁰

El último requisito de este art. que establece que hay que "intervenir en el hecho punible", no era incluido en el texto de la ley enviado por el poder ejecutivo al parlamento, ni en el texto procurado por la mayoría en diputados,

¹⁰ En contra Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico. Sala A. Aceros Bragado S.A.: Personas Jurídicas - Gerente- Responsabilidad. "...Basta con el hecho concreto de administrar los negocios de la entidad. Por otra parte, la ley civil reconoce el mandato meramente aparente y designa como gerentes a quienes gestionan negocios ajenos sin mandato." En *Boletín de la D.G.I.*, n° 496, abril 1995, p. 444.

este fue agregado a propuesta del dictamen de la minoría, a todas luces a sido una inclusión beneficiosa, teniendo en cuenta que en el caso contrario, iniciada la acción se debería haber producido una inversión de la carga probatoria para el imputado, institución netamente desterrada del derecho penal moderno.

Proponemos, la inclusión de una norma de carácter general dentro del articulado del Código Penal, en los términos del art. 15 bis., del Código Penal Español, el que expresa: "El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de la misma, responderá personalmente, aunque no concurren en él y si en la entidad en cuyo nombre obraré, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito requiera para ser sujeto activo del mismo".

6. *La extinción de la acción penal establecida por el artículo 14 de la ley 23.771 es a favor de las personas físicas imputadas por el hecho punible, y no a favor de la persona jurídica*

En la legislación comparada no se considera la extinción de la acción penal por el cumplimiento de la pretensión fiscal. El art. 14 de la Ley 23771 permite la extinción de la acción penal por una sola vez, lo que implica disponer una reincidencia específica. Este antecedente queda registrado para la persona física a la cual se le haya iniciado la correspondiente acción, dado lo cual la sociedad se encontrará en condiciones de volver a obtener beneficios a través de nuevos ilícitos fiscales solo le bastará con cambiar su representante legal, y así burlar "legalmente" la norma en cuestión.

7. *La aplicación de sanciones penales en sede administrativa, juntamente con la aplicación de sanciones penales en sede penal, constituye una violación al principio constitucional non bis in idem*

El hecho de que algunos ilícitos tributarios, constituyan delitos penales le brindan a los sujetos activos de esos tipos especiales, una serie de garantías constitucionales y legales: que rodean todo el debido proceso legal, tales como: principio de legalidad, culpabilidad, aplicación retroactiva de la ley penal mas benigna, admisión del error excusable, etc.

Debe respetarse en proceso penal tributario la garantía "in dubio pro contribuyente". El principio "non bis in idem", en virtud de la cual nadie puede ser procesado ni condenado sino una sola vez por el mismo hecho, surge del debido proceso legal. Dado lo cual, una vez que se haya promovido la acción penal, en virtud de la violación a la ley 23.771, independientemente del carácter condenatorio o absolutorio de la resolución judicial, el fisco se verá imposibilitado de cobrar las multas del art. 46 de la ley 11.683, cuya naturaleza

es penal dado que no es el fin de ella brindar una reparación, sino establecer una sanción punitiva.

Respecto a al aplicabilidad de las sanciones establecidas por los art. 46 y 47 de la ley 11.683, conjuntamente con las de la ley 23.771 la CSJN no se ha expedido aún al respecto, pero nada hace dudar que sostendrá la no aplicabilidad de dos sanciones de naturaleza penal por el mismo hecho.

DE LEGE FERENDA

1. *Debería penalizarse a las personas jurídicas en la ley penal tributaria*

Las personas jurídicas son objeto de sanciones específicas, diferentes a las que pesan sobre las personas físicas. Estas sanciones podrían consistir, a solo título de ejemplo: inhabilitación, retiro de personería jurídica, suspensión de beneficios fiscales, suspensión de exenciones.

2. *Reducción del tiempo de las penas privativas de la libertad, pero que éstas sean de cumplimiento efectivo sin posibilidad de la extinción de la acción penal*

Las penas cortas privativas de la libertad no siempre tienen efectos desocializadores, el proyecto originario que envió el poder ejecutivo nacional al parlamento para su tratamiento no lo incluía, sin bien el tiempo de las mismas era a todas luces elevado, por lo que se hubiera cometido una injusticia de grado mayor.

Sin embargo creemos que las penas cortas privativas de la libertad para determinados delitos, (por ej. aquellos fraudes que se cometen con el fin de obtener una plus ganancia); no tienen los efectos desocializadores que le quieren asignar dada la pertenencia casi con exclusividad de los infractores a sectores sociales de clase media y alta.¹¹

No propugnamos la prisión por deuda, sino la pena privativa de la libertad corta y de cumplimiento efectivo, para quienes procuran obtener

¹¹ Como destaca ARROYO, " Merece especial atención científica el llamado "renacimiento de la pena corta privativa de libertad" en el derecho penal económico. Estas penas producen, por un lado, un gran efecto preventivo general en los autores de delitos económicos, pues dada su pertenencia a clases sociales medias o altas, preferirán siempre otras penas distintas a las privativas de libertad. Pero por otro lado, de cara a los delincuentes económicos, estas penas no producen los efectos desocializadores que condujeron al rechazo científico de las penas cortas privativas de libertad". ARROYO ZAPATERO, L.: *El Derecho Penal Económico en la República Federal Alemana*, Barbero Santos, Madrid, 1985, p.116.

ganancias desorbitadas produciendo un daño a toda la comunidad.

3. *De continuar el instituto de la extinción de la acción penal en materia tributaria por única vez, debería registrarse el antecedente no sólo para el responsable físico, sino también para la persona jurídica*

Dado que la extinción de la acción penal deja a la sociedad con la posibilidad de cambiar el representante legal de la persona jurídica, incluida las sociedades comerciales, a los fines de poder aplicar nuevamente el art. 14 de la Ley 23771, consideramos que sería oportuno el registro del delito para todos los partícipes que intervinieron en el hecho.

4. *Incluir las penas accesorias de la ley 11.683 en el articulado de la ley penal tributaria a fin de que los delitos tributarios tengan una sanción eficiente sin violar el principio constitucional "non bis in ídem"*

Consideramos que habría que incluir las sanciones accesorias, dentro del articulado de la ley 23.771, como una forma de que sean aplicadas sin violar ningún principio constitucional.

Esto sucede en el derecho penal Español¹² que paradójicamente fue uno de los antecedentes legales en la estructuración de varios tipos penales tributarios argentinos.

5. *Reformulación de los objetivos fijados por la ley 23.771*

La ley 23.771, tuvo como objetivo principal obtener recursos para el Estado; a cinco años y medio de entrada en vigencia de su aplicación dicho

¹² El Derecho Español regula los delitos tributarios dentro del Código Penal, en solamente tres arts.: el art. 349, sobre Delito Fiscal; el art. 350, sobre Fraude de Subvenciones y el art. 350 bis, sobre Delito Contable. Los arts. sobre Delito Fiscal y sobre Fraude de Subvenciones además de las penas privativas de la libertad imponen. "...sera castigado ...y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía ademas de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años". Si bien esto no sucede con el art. 350 bis la doctrina pugna por su equiparación. Cfme. GÓMEZ DE LA TORRE, y. FERRÉ OLIVE en ob. cit., p. 26 "Por lo demás entendemos que las penas que se han establecido (para el art. 350 bis deberían ir acompañadas con medidas similares a las previstas en los art. 349 y 350, ... esas medidas se muestran particularmente eficaces en el ámbito del derecho penal económico."

objetivo no se cumple y su eficacia es escasa. Tal como lo acreditan las estadísticas respecto a las causas judiciales que se encuentran en trámite, y las que tienen resolución definitiva.

De las 5822 causas abiertas, la mayoría son por evasión previsional, ha habido 27 sentencias y 1148 sobreseimientos de los cuales 502 lo fueron por extinción de la acción. Hay actualmente 304 procesamientos (no se sabe muy bien si son personalizados o grupales) y 298 prisiones preventivas; quiere decir que de 4.300 causas el 90% todavía esta en trámite.¹³

Dado el escaso efecto de su aplicación creemos necesaria su revisión.

BIBLIOGRAFÍA

- BÁRBARA, Fernando: "La nueva ley penal tributaria y previsional: Análisis y reflexiones", *LL*, 1990-E, 1003.
- BERTAZZA, Humberto; y DÍAZ ORTIZ, José: "Defraudación fiscal" en *Revista Tributaria*, t. XXI, n° 123. De Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, 1994, pp. 575, y ss.
- CAFURE DE BATTISTELLI, M. E.: "Evasión tributaria arts. 1 y 2, ley 23.771», *Derecho Societario y de la empresa*, Advocatus, 1992, Cba, pp. 324 y ss.
- CASAS, José O.: "La ley 23.771 penal, tributaria y previsional". Sus antecedentes, trámites y debate parlamentario Parte I, en *ERREPAR*, DTE. TX, julio 1990, pp. 14 ss. Parte 2, en *ERREPAR*, DTE. TX, agosto 190, pp. 110 y ss.
- CASTELLANOS, Fernando: "La ley penal tributaria: algunas consideraciones", *LL*, 1990-C, 801.
- CORTELEZZI, Juan Pedro y OYUELA, Fernando: "Jornadas sobre ley penal tributaria", en *Periódico Económico Tributario*, 328 de abril 1995, pp. 6 y ss.
- COSTA, Miguel: "La evasión fiscal y el régimen penal tributario", *LL*, 1991-E, 1517.
- DELLA VEDOVA, Mario A.: "La extinción de la acción penal en la ley 23.771". *Derecho Societario en la empresa*, Advocatus, Cba., 1992, t. 3, pp. 352 y ss.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio: "Régimen penal tributario", *LL*, 1990, 918 y ss.
- GARCÍA CAFFARO, José Luis: "Responsabilidad de directores gerentes y apoderados según el último régimen penal tributario", *LL*, 1990-C, 1081 y ss.

¹³ *Periódico Económico Tributario*, La Ley, Buenos Aires, de fecha 28 de abril de 1995, p. 6.

- GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio; FERRÉ OLIVE, Juan Carlos: *Todo sobre fraude tributario*, Praxis S.A., Madrid, 1994.
- LLOVERAS DE RESK, María Emilia; BERTOLDI DE FOURCADE, María Virginia y BERGOGLIO, María Teresa: *Lecciones de derecho civil. Personas naturales y jurídicas*, Advocatus, Córdoba, 1990.
- RESCIA DE LA HORRA, Clara: "La ley penal tributaria, en *ERREPAR*, DTE-IX, pp. 669 y ss.
- SAN MILLÁN, Carlos: "El nuevo concepto de sociedad comercial, Derecho Societario y de la empresa, Advocatus, Cba., 1992, pp. 225 y ss.
- SPINKA: "Las personas jurídicas ante la ley penal tributaria y previsional", *Derecho Societario y de la empresa*, Advocatus, Cba., 1992, pp. 359 y ss.
- SUÁREZ ANSORENA: *Cuaderno de derecho societario*, Abeledo-Perrot, Bs. Aires, 1980, pp. 150 y ss.
- TARSITANO, Alberto: "Defraudación fiscal", en *Revista Tributaria* t. XXI, n° 123, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Montevideo, 1994, pp. 531 y ss.
- TISCORNIA, Guillermo: "Algunas reflexiones sobre la ley penal tributaria", *LL*, 1990-c, 937.
- VIDAL, Humberto: *Derecho penal parte general*, 2ª ed., Advocatus, Córdoba, 1992.
- VILLEGAS, Héctor: *Régimen penal tributario*, Depalma, Bs. Aires, 1992.
- VILLEGAS, Héctor: *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 5ª ed., Depalma, Bs. Aires, 1992.